

## ПРАКТИКА ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ТА ЙОГО ОБЛІКУ В КІНЦІ ХІХ НА ПОЧАТКУ ХХ СТ.

*Розглянуто порядок обліку нарахування і сплати податку на прибуток за дореволюційних часів, внесено пропозиції щодо усунення недоліків функціонування податкового обліку на сучасному етапі.*

**Постановка проблеми.** Одне з основних завдань процесу реформування – створення системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку і звітності, що відповідає вимогам користувачів інформації в ринковій економіці і представляє собою результат взаємодії інститутів ринкової економіки з розробки і встановлення правил ведення бухгалтерського обліку і складання звітності [10, с. 46]. Пріоритет вилучення податку у підприємств над принципами бухгалтерського обліку часто викликають суперечності між трактуванням майнового складу підприємства у світлі оподаткування і загальних правил виконання зобов'язань.

У 2001 р. поняття “податковий облік” було введено Податковим кодексом Росії [19, с. 2]. В Україні обов'язкове ведення податкового обліку передбачено податковим законодавством. Однак слід відмітити, що цілісна концепція податкового обліку, що визначає його теоретичні основи і методологічну базу, остаточно ще не сформована, що вносить значні труднощі в його практичному застосуванні. На даний час в Україні статус податкового обліку не визначено [9, с. 11].

Розвиток обліку – це розвиток бухгалтерської думки. Суть еволюції бухгалтерської думки ми можемо представити як послідовне сходження від конкретного до все більш абстрактного розуміння господарства, що дозволяє більш ефективно управляти ним. Звідси випливає важливий висновок. Займаючись теорією бухгалтерського обліку, ми повинні представити його як ідею, що розвивається,

удосконалення процесів управління господарською діяльністю [17, с. 6].

Кожен витрачає масу часу, праці і грошей і тільки для того, щоб своїм розумом дійти до того, до чого вже дійшли інші. Яких великих благ ми набули б, якщо б всі свої праці і затрати використали на шлях не до, а з того моменту, до якого дійшли інші. Отже, завданням будь-якого дослідника є сприяння усуненню необхідності до всього доходити своїм розумом, і там, де можна, бути корисним у використанні чужого досвіду і знання.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** На сторінках періодичної преси протягом декількох останніх років з різним ступенем інтенсивності ведеться дискусія про можливість використання діючих методик бухгалтерського обліку доходів і витрат для формування оподаткованого прибутку. На жаль, питання історії виникнення податкового обліку практично не розглядається в працях сучасних вчених. Значний доробок в цьому питанні належить російським науковцям проф. Я.В. Соколову, В.Я. Соколову [17], Г.Р. Хамідулліній [19], а також французькому вченому Ж. Рішару [14], які розкривають походження податкового обліку. Інші дослідники зосереджують увагу лише на причинах поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і, власне, податковий, причому лише на сучасному етапі розвитку економіки.

**Мета дослідження** полягає у вивченні історичного досвіду обліку нарахування і сплати податку на прибуток для виявлення проблемних питань, що виникали в минулому, щоб усунути їх на сучасному етапі з врахуванням рівня розвитку

суспільства і можливостей, наданих науково-технічним прогресом.

**Виклад основного матеріалу.** Проф. Я.В. Соколов та В.Я. Соколов виділяють шість головних етапів розвитку методології бухгалтерського обліку: натуралістичний (4000 до н.е. – 500 до н.е.); вартісний (500 до н.е. – 1300); диграфічний (1300-1850); теоретико-практичний (1850-1900); науковий (1900-1950) та сучасний (з 1950) [17, с. 12].

Саме сучасний етап, на якому “було усвідомлено, що облік ведеться в інтересах різних груп, що беруть участь в господарських процесах”, на думку вчених, пов’язаний з виникненням податкового обліку [17, с. 6].

Дійсно, у 1958 р. відомий французький вчений А. Дальзас зробив заяву про необхідність провести розмежування між поняттями прибуток реальний і прибуток фіскальний (оподатковуваний) [16, с. 29], що, на думку деяких вчених, призведе до поділу єдиного бухгалтерського обліку на різні види: податкового, який ведеться в інтересах держави, фінансового – для актуальних і потенційних власників, управлінського – для потреб адміністрації [17, с. 12].

Проте не можна погодитись з тим, що тільки сучасний етап пов’язаний з виникненням податкового обліку. Зародження його слід шукати набагато раніше. Звернемось до історії.

Спочатку бухгалтери вважали, що якщо бухгалтерський облік точно відображає структуру майна, то це правильно. Це і було правильно, оскільки звітність складалась, перш за все, в інтересах кредиторів – основних її користувачів. Кредитору було важливо бачити не все майно, а тільки те, яке може послужити забезпеченням його боргів. Основне питання визначення прибутку, яке хвилювало вчених тих часів: чи можемо ми розрізнити прибуток підприємства і прибуток підприємця, власника підприємства, адже підприємство з високим прибутком може нічого не давати власнику, якщо весь прибуток надходить в кишеню кредитора.

У ХХ ст. провідні позиції зайняв промисловий капітал, і проблема оцінки ефективності роботи стала основною [15, с. 73]. Отже, рахівництво вперше виникло для запису боргових відносин між купцями. І тільки завдяки подальшому розвитку торгових операцій почали записувати не тільки боргові відносини, але й рух цінностей.

За дореволюційних часів облікові дані в більшості випадків не уходили далеко від власника [6, с. 27]. Вивчати ці дані був зацікавлений тільки він один. “Безпосереднє основне призначення правильного рахівництва, – писав Е.Я. Левин (1912 р.), – дати власнику торгового або промислового підприємства можливість в будь-який момент визначити стан і рух його торгових і промислових справ, як відомо, є не єдиним і не винятковим його завданням. Майже все законодавство культурних країн намагаються з рахівництва приватних підприємств отримати користь для держави і для інтересів осіб, що не мають відношення до даного підприємства” [7, с. 14]. Отже, як свідчить історія, не тільки протягом останніх десятиріч від бухгалтера вимагалось ведення додаткових облікових процедур, перерахунків для правильного обчислення оподаткованого прибутку.

Перша своєрідна спроба ввести прибуткове оподаткування в Росії відноситься до 1810 р., коли війна з Наполеоном виснажила державний бюджет і викликала різке падіння курсу паперового карбованця, проте протягом усього ХІХ ст. прибуткове оподаткування було відсутнє через опір імущих класів, який був настільки сильним, що розробленні Міністерством фінансів проекти не були втілені у життя. У січні 1885 р. затверджено “Правила оподаткування торгових і промислових підприємств додатковим збором (процентним і розкладочним)”.

У 1898 р. виникла необхідність застосування більш еластичної системи оподаткування підприємств. Для збільшення надходжень від її застосування, Микола ІІ

затвердив Положення про Державний промисловий податок, який проіснував до революції 1917 р., відповідно до якого оподатковуваний прибуток обчислювався не шляхом порівняння доходів з витратами, або кінцевого залишку рахунку капіталу з початковим, а шляхом вирахування з валового доходу (на початок періоду і отриманого протягом звітнього періоду) валових витрат, до яких додавався початковий залишок по рахунку капіталу [11, с. 19].

З іншого боку, як зазначав Н.У. Попов у 1911 р., ні в законах, ні в інструкції до нього, ні в проектах не наводилось достатньо повних і зрозумілих вказівок на способи і прийоми визначення валового доходу, “особливо на багаточисельних підприємствах, що не мають торгових книг, які ведуться правильно” [11, с. 18].

Ще один російський вчений, Н.Е. Хабаров, у 1910 р., говорячи про промисловий податок, зазначав, що податок, який значною мірою обчислюється з дійсно отриманого прибутку, насправді обчислюється так, як визначають члени (найчастіше – голова) підприємства. “Великий відсоток підприємств, – пише він, – щорічно переплачує сотні і тисячі рублів тільки тому, що в даному випадку вони керуються лише власним досвідом і знаннями” [18, с. 3].

У 1912 р. прибуток, що підлягав оподаткуванню, на підзвітних підприємствах (тобто тих, які повинні були оприлюднювати звітність) визначався за звітами підприємства з валового прибутку за вирахуванням всіх витрат, що допускались до вирахування Положенням про промисловий податок. На непідзвітних підприємствах прибуток визначався за оборотами підприємства за звітний рік або ж, якщо підприємство бажало представити свої книги, так само як і на підзвітних підприємствах. Якщо при визначенні оподаткованого прибутку підприємств органи фіску мали будь-які сумніви, вони могли перевірити торгові книги підприємства [1, с. 339]. Всі вчені того періоду схиляються до думки, що точні дані

про прибуток до оподаткування слід шукати, перш за все, у торгових книгах.

Здавалось би, що для бухгалтерів такі мінімальні вимоги легко виконували: адже це їх прямі обов'язки. Якщо вони будуть неправильно вести і складати звіти, вони не нададуть зрозумілого уявлення про господарську діяльність підприємства, що, звичайно, недопустимо. Однак службовці податкового нагляду нерідко констатували неточності у звітах підприємств, що надавались ними, а також неправильне ведення книг. “Неправильності ці, – писав Н. Арефьев, – часто не є такими з точки зору господарських цілей підприємства, які мав на увазі бухгалтер. Проте по закінченню звітнього року звіт потрібно було скласти не з точки зору господарських цілей і позицій підприємства на даний рік, а з метою фіску. Ці цілі можуть не співпадати, отже, звіт потрібно переробляти і пристосовувати до вимог фіску” [1, с. 339]. Як бачимо, податкова адміністрація почала крок за кроком регулювати бухгалтерський облік, відображаючи в ньому вплив специфічних податкових правил. Податкова регламентація поступово стає самостійною, але ще приймає до уваги принципи бухгалтерського обліку, закладені в попередніх періодах.

Жодних спеціальних книг, пристосованих для обчислення оподаткованого прибутку за вимогами податкових органів, підприємства не вели. Сума валового доходу у звітах не відображалась і без додаткових рахунків, виписок з книг підприємства і інших детальних відомостей у більшості випадках вона не могла бути визначена, що ускладнювало роботу податкових органів і породжувало багато непорозумінь. Отже, “торгово-промислове життя не могло пристосуватись до податкових термінів” [11, с. 18].

Основна вимога, що висувається до мови – щоб мова була зрозумілою. Ще у 1928 р. Генрі Ренд Гетфельд зазначав, що “бухгалтерія в такому вигляді, в якому вона існує на сьогодні, не є у цьому відношенні безгрішною... В бухгалтерії ми знаходимось в

стані безнадійної заплутаності щодо найкардинальніших питань. Чистий заробіток, чистий дохід, валовий прибуток, чистий прибуток? Я багато років намагався знайти той правильний термін, яким у кожному окремому випадку слід користуватись, і точне значення кожного з наведених тут термінів. Я звертався до академічних авторів (до економістів і спеціалістів-бухгалтерів), але знайшов у них таку ж невизначеність. Я звертався до судів і знайшов в їх рішеннях цікаву плутанину. Коли хто-небудь в керівництві бачить слово “прибуток”, він звичайно не може зрозуміти, що це значить, доки ретельно не проаналізує, в якому контексті це слово вживається. Навіть після того він продовжує сумніватись...” [2, с. 178]. Ще один вчений, Джіно Дзаппа на початку ХХ ст. зазначав, що доходи підприємства очевидні, а витрати сумнівні [17, с. 87]. З чим слід частково погодитись, – тому що, як зазначали вчені того періоду, і визначення доходів теж не можна вважати такою ж очевидною справою. Звідси величина прибутку, в тому числі і оподаткованого, умовна.

Після революції вимоги і регулювання обліку змінилось, держава почала суворо регулювати його і чітко визначати умови оподаткування прибутку підприємств. З 1996 р. цілі бухгалтерського обліку почали відокремлюватись від цілей оподаткування, що стало, на думку І.А Зуєва, “об’єктивним процесом, так як при веденні на рахунках бухгалтерського обліку оподатковуваних об’єктів фінансові результати діяльності викривлялись, що заважало користувачам даних обліку і бухгалтерської звітності адекватно реагувати на фінансовий стан, що склався” [4, с 11]. Практика оподаткування прибутку та його обліку в Росії кін. ХІХ – поч. ХХ ст. була забута, проте, як виявляється, марно. Багато помилок можна було уникнути.

У ринкових умовах кожен власник має невід’ємне право вести облік так, як він хоче, обирати методи оцінки майна та боргів, методи

амортизації матеріальних та нематеріальних активів, формувати необхідні резерви і тим самим передбачати величину фінансового результату свого підприємства [17, с. 229].

Однією з причин виникнення стількох видів обліку стало те, що в умовах ринкової економіки виникло багато користувачів даних традиційного бухгалтерського обліку (в економіці традиційній – тільки держава), а для різних користувачів і різних цілей вимагається різна інформація (правило Р. Ентоні) [17, с. 227]. І до сьогоднішнього часу, незважаючи на те, що в багатьох країнах світу, зокрема у США, податковий облік як система бухгалтерського обліку не визначений і на підприємствах цих країн його не ведуть<sup>1</sup>, вчені всього світу сходяться у тому, що “формування бухгалтерської звітності далеке від інформаційного забезпечення завдань оподаткування” (Є.С. Хендріксен).

Пятав М.Л. зазначає, що “кожен запис, який робить бухгалтер, здатен вплинути на думку зовнішніх користувачів звітності про організацію”. Отже, якщо ми знаємо методику бухгалтерського обліку, що застосовується підприємством, ми можемо “читати” дані бухгалтерської звітності, досягаючи розуміння показників її фінансового стану. Однак і в цьому випадку (за умови, що проаналізована фінансова звітність достовірна) відповідність цих показників реальному стану справ завжди буде відносною [12, с. 39].

Все це призвело до ситуації, коли правильне відображення в бухгалтерському обліку операцій, пов’язаних з формуванням фінансових результатів, не означає достовірність цих фінансових результатів для податкового обліку. Так і виникла необхідність організувати додаткові облікові процедури, що забезпечують правильність визначення податкової бази з податку на прибуток, тобто вести “облік для цілей оподаткування” [19, с. 2].

<sup>1</sup> Фінанси України, № 6. – 2003, с. 53.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Суттєвим об'єктивним фактором, що впливає на процес реформування бухгалтерського обліку, є його адміністративний характер: високий ступінь державної регламентації бухгалтерського обліку, а також виконання функції забезпечення фіскальних інтересів держави, що постійно змінюються [10, с. 46].

Оподаткування представляє собою один з найбільш складних економічних механізмів, що має подвійний характер. З одного боку, в ньому проявляються інтереси держави, з іншого – інтереси платників податку: суб'єктів господарювання і громадян. Зрозуміло, що інтереси ці в багатьох випадках не збігаються і навіть суперечать один одному. Але, перш ніж запроваджувати будь-що, слід було вивчити історичну практику, виявити ті проблемні питання, з якими зіштовхувались бухгалтери ще за дореволюційних часів, усунути їх, враховуючи теперішній рівень розвитку суспільства і можливості, надані науково-технічним прогресом. Як виявляється проблеми неузгодженості у трактуванні таких понять як “прибуток”, “дохід”, “витрати” і, особливо, “оподатковуваний дохід, або прибуток до оподаткування”, а також конфлікт інтересів між власниками підприємства, його адміністрацією і податковими органами існували ще тоді. Чому не можна було врахувати надбаня попередників? Ми ж спочатку впроваджуємо, і тільки потім починаємо вивчати зарубіжний досвід і історичну практику.

У зв'язку з цим необхідно визначити: по-перше, основну групу користувачів і можливість задоволення їх суперечливих інтересів; по-друге, в силу об'єктивних причин правила бухгалтерського і податкового обліку не можуть бути тотожними, не слід допускати і того, що б бухгалтерський і податковий облік стали абсолютно незалежними один від одного: податкове законодавство повинно

встановлювати правила, відповідно до яких ті чи інші фінансові показники, що створюються в системі бухгалтерського обліку, беруть участь у формуванні об'єктів оподаткування, а також правила, алгоритми податкових розрахунків і заповнення податкової звітності і декларацій; в бухгалтерському обліку слід визначати економічну сутність і правила формування фінансових показників, зміст яких багато в чому об'єктивний (наприклад, прибуток, собівартість).

І на завершення, хотілось би навести цитату із заяви, яку на початку 2005 р. на XII виставці “Бухгалтерский учет и аудит” зробив начальник відділу методології бухгалтерського обліку і звітності Мінфіну Росії А.С. Бакаєв. “Всі види звітності організації повинні формуватись на основі даних бухгалтерського обліку. Це стосується і податкового обліку. Податкова система Росії дозріла для того, щоб організації не вели податкового обліку”, – відмітив він [<http://provodka.ru/news.php?part=4&id=120>]. Через однакову ситуацію і ті ж проблеми вислів цей можна цілком пристосувати і до України.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. *Арефьевъ Н.* Роль бухгалтера въ практике промысловаго обложения // Счетоводство и Хозяйство. – 1912 г. – № 12. – С. 338-340.
2. *Гэтфельд Г.Р.* Чего недостает бухгалтерии? // Вестник И.Г.Б.Э. – 1928 г. – февраль. – № 2. – С. 178-181.
3. *Дзюба І.В.* Дещо про генезис оподаткування прибутку юридичних осіб в Україні // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. Випуск 127. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2002. – 220 с.
4. *Зуева И.А.* Организация бухгалтерского учета на предприятии в рыночных условиях: финансовый, управленческий и налоговый аспекты // Все для бухгалтера. – 2001 г. – № 6 (60). – С. 10-15.
5. *Иванов Ю.* Суть, принципы и методы налогового планирования // Налоговое планирование: пути снижения налоговых

рисков и оптимизации налогообложения. – Бухгалтерия. Спецвыпуск. – Выпуск 9. – сентябрь. – 2005 г. – С. 7-13.

6. *Кипарисов Н.А.* О развитии счетных наук. – Вестник И.Г.Б.Э. – январь. – 1928 г. – С. 23-28.

7. *Левинь Е.Я.* Торговья книги // Счетоводство и Хозяйство. – 1912 г. – № 2-3. – С. 14-18.

8. *Мельник В.М.* Генеза теорій податків // Фінанси України. – 2004. – № 8. – С. 42-53.

9. *Мельникова Н.П.* Концепция налогового бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и анализ. – 2003. – № 6. – С. 11-15.

10. *Николаева С.А.* Нормативное регулирование бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 2000 г. – № 2. – С. 46-54.

11. *Поповъ Н.У.* Исчисление доходов и прибылей по положениям о налогах // Коммерческий деятель. – 1911 г. – № 7-8. – С. 17-19.

12. *Пятов М.Л.* Относительность оценки показателей бухгалтерской отчетности // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 6. – С. 39-48.

13. *Реслер М.В.* Доходи і фінансові результати в бухгалтерському обліку: історичний аспект розвитку // Збірник матеріалів міжнародної міжвузівської науково-практичної конференції “Удосконалення системи обліку, аналізу та аудиту як складової інформатизації суспільства”. Тернопіль-Мукачево. – 2004. – С. 301-305.

14. *Ришар Ж.* Бухгалтерский учет: теория и практика: Пер. с фр./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 160 с.

15. *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* О приоритете содержания перед формой: проблемы учета // Бухгалтерский учет. – 2000 г. – № 1. – С. 72-77.

16. *Соколов Я.В., Патров В.В.* Две концепции бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С. 28-31.

17. *Соколов Я.В., Соколов В.Я.* История бухгалтерского учета: Учебник. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 272 с.

18. *Хабаровъ Н.Е.* Наши задачи // Коммерческий деятель. – 1910 г. – № 1. – С. 1-4.

19. *Хамидуллина Г.Р.* Анализ построения учетной политики организации // Все для бухгалтера. – 2001 г. – № 22 (94). – С. 2-8.

БЕРЕЗА Світлана Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент, заступник завідувача кафедри бухгалтерського обліку і контролю Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- проблеми обліку та контролю грошових коштів та дебіторської заборгованості;
- податковий облік.